



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13502.000172/2004-14
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.162 – 1ª Turma
Sessão de 7 de maio de 2019
Matéria MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIA DE FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento de estimativa mensal de CSLL por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual enseja a aplicação da multa isolada independentemente do resultado apurado pela empresa no período. Uma vez decidido que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não fica prejudicada pelo fato de não haver exigência da CSLL em relação ao ajuste anual dos períodos autuados, o que implica no afastamento do fundamento do acórdão recorrido, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das demais alegações suscitadas no recurso voluntário e não apreciadas naquela fase processual anterior, em razão do que lá foi decidido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao afastamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1401-000.875, de 06/11/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu afastar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL referentes aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE IMPOSTO A PAGAR AO FINAL DO ANO CALENDÁRIO.

As estimativas mensais de imposto de renda nada mais são do que antecipação do tributo que será devido ao final do ano calendário, pelo que a ausência de seu recolhimento, quando não se encontra tributo a pagar no ajuste anual, não enseja a aplicação da multa isolada. Isso porque a antecipação, nessa hipótese, mostrar-se-ia-se como indevida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos que davam provimento em menor extensão, nos termos do voto do relator. Designado o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira para redigir o voto vencedor.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento de seu recurso, ela desenvolve os argumentos descritos a seguir:

- o v. acórdão recorrido acabou por divergir frontalmente do seguinte paradigma da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda que assim dispôs, *verbis*:

Acórdão nº 108-06.571

IRPJ — ESTIMATIVA — FALTA DE RECOLHIMENTO — MULTA ISOLADA DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM FACE DO PREJUÍZO — INOCORRÊNCIA — O art. 44, I, §1º, IV, da Lei 9430/96 prevê expressamente a hipótese de incidência da multa isolada quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha ao final do período base anual apurado prejuízo.

Portanto, a apuração de prejuízo ou a entrega da Declaração com prejuízo não corresponde à denúncia espontânea do art. 138 do CTN, que estabelece a exclusão da responsabilidade da infração se esta for denunciada com o recolhimento do tributo, o que não ocorreu.

Recurso negado

DAS RAZÕES PELAS QUAIS MERECE SER REFORMADO O V. ACÓRDÃO RECORRIDO

- a *mens legis* é única e tão somente no sentido de punir o indivíduo que não cumpre a sua obrigação de recolher o IRPJ e a CSLL, pelo regime de estimativa, ainda que encerrado o ano-base com prejuízo (e base de cálculo negativa). E essa punição é a multa do art. 44 da Lei 9430/96;

- portanto, não faz parte da hipótese normativa a situação de encerrar o período-base com lucro tributável; a premissa da aplicação da multa isolada é desobedecer o recolhimento por estimativa, apenas;

- não se pode admitir a alegação de que estar-se-ia exigindo do contribuinte tributo indevidamente; ora, poderia a empresa ter levantado balancetes ou balanços de suspensão para interrupção dos recolhimentos por estimativa, sem qualquer penalidade;

- de acordo com os artigos 35 e 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação da Lei nº 9.065, de 1995, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir tanto o pagamento do imposto de renda devido em cada mês, quanto o da CSLL, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor já acumulado já pago excede o valor do imposto ou da contribuição social, calculado com base no lucro real do período em curso, ou no lucro líquido ajustado, como segue: [...];

- tal comando foi ratificado nos artigos 2º e 28, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *verbis*: [...];

- a Instrução Normativa do SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, vigente à época do apontado fato gerador, dispondo sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997, traz as seguintes regras, que transcrevo no pertinente: [...];

- assim, diante da transcrita da legislação, é lícito concluir que no caso de opção pelo regime de tributação anual do IRPJ e da CSLL, utilizando a base de cálculo estimada, a legislação permitiu que o contribuinte utilizasse duas formas de apuração, quais sejam: uma pela utilização da receita operacional bruta mensal a título de base de cálculo, e a outra, pela utilização, a título de base de cálculo, do lucro líquido acumulado no período de apuração em curso, apurado via balanço ou balancete, ajustado por adições e exclusões previstos na legislação, também chamado de balanço ou balancete de suspensão, compreendendo o mês de janeiro (ou o mês de início da atividade) até o mês a que se refere à apuração acumulada do período em curso;

- da mesma forma, observa-se que a legislação permitiu que o contribuinte fizesse o comparativo entre os valores devidos e aqueles efetivamente recolhidos até a data a que se refere o balanço ou do balancete de redução/suspensão (período de apuração), e, sendo os valores recolhidos superiores ou iguais aos devidos no período de apuração, o contribuinte poderia suspender ou reduzir o recolhimento, conforme se extrai da transcrita legislação e reafirmado na Instrução Normativa SRF nº 81, de 30 de junho de 1999, a qual, dispondo sobre a alíquota da CSLL aplicável aos fatos geradores ocorridos de 1º de maio até 31 de dezembro de 1999, relativamente ao balanço de suspensão ou redução, trouxe as seguintes determinações, que transcrevo no pertinente: [...];

- portanto, tendo sido permitido, pela legislação de regência, ao contribuinte reduzir ou suspender o recolhimento tanto do IRPJ quanto da CSLL devidos por estimativa, desde que demonstrasse que os valores recolhidos, no período de apuração em curso, fossem suficientes para suportar sua opção (redução ou suspensão), convém examinar se os valores recolhidos a título de CSLL por estimativa pela Impugnante, no período autuado, atenderam a transcrita legislação de forma a permitir a suspensão dos recolhimentos dos valores devidos conforme foi alegado em sua defesa;

- por oportuno, ressalte-se que os valores apontados como devidos da CSLL por estimativa pela Fiscalização, foram recalculados expurgando-se os efeitos da adição de 1/3 (um terço) da Cofins paga na base de cálculo da CSLL, feita pela Fiscalização quando do lançamento, observando-se que os cálculos com vistas ao aproveitamento dos valores efetivamente recolhidos serão feitos com base nos referidos valores já expurgados de 1/3 da Cofins;

- no tocante aos valores recolhidos por estimativa, nota-se que nos “Demonstrativo do Ajuste Fiscal dos Balancetes de Suspensão/Redução do Pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL” feitos pela Fiscalização e utilizados para fins dos lançamentos (fls. de nºs. 10 a 12), constam ali discriminados, em diversos meses dos anos-calendário de 1999 a 2002, valores pagos em montante superior ao devido (mas ainda no decorrer de um mesmo período de apuração), os quais não foram aproveitados pela Fiscalização quando da apuração do saldo devedor da CSLL por estimativa nos meses subsequentes;

- portanto, aplicando-se as regras de suspensão da obrigação de recolher a estimativa da CSLL pela comparação entre o valor devido apurado via balanço ou balancete de suspensão (e já retificado com a exclusão de 1/3 da Cofins), com os efetivamente recolhidos discriminados nos demonstrativos elaborados pela Fiscalização de fls. nºs. 10 a 12, teremos a seguinte apuração: [...];

- atente-se que para se apurar o saldo devedor da CSLL com base na estimativa, para fins de aplicação da multa de ofício de 50% (cinquenta por cento), foi abatido do saldo da CSLL acumulada no mês de apuração: ora o valor da Contribuição devida acumulada nos meses anteriores, ora o valor efetivamente recolhido acumulado nos meses anteriores, sempre o maior dos dois;

- assim, merecia ser mantida a r. decisão de 1ª instância.

DO PEDIDO

- ante o exposto, requer a União (Fazenda Nacional) que SEJA CONHECIDO E PROVIDO o Recurso Especial de Divergência, a fim de reformando o v. acórdão recorrido, ser restaurada a r. decisão de 1ª instância.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 15/05/2015, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que o mesmo traz o entendimento de que o art. 44, I, §1º, IV, da Lei 9430/96 prevê expressamente a hipótese de incidência da multa isolada quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha ao final do período base anual apurado prejuízo. O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que as estimativas mensais de imposto de renda nada mais são do que antecipação do tributo que será devido ao final do ano calendário, pelo que a ausência de seu recolhimento, quando não se encontra tributo a pagar no ajuste anual, não enseja a aplicação da multa isolada.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela PGFN.

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, pois existe a divergência jurisprudencial indicada.

Em 16/07/2015, a contribuinte foi intimada do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN, e em 31/07/2015, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

- o Recurso Especial interposto pela União Federal não cumpriu os requisitos dos §§ 5º a 11 do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pois em nenhum momento fez: 1) uma demonstração analítica entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma; 2) não anexou 02 acórdãos paradigmas como determinado pelo §6º do Regimento Interno; 3) o Recurso Especial NÃO foi instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas;

- diante do exposto, podemos preliminarmente afirmar que não foi comprovada a divergência nos moldes do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

DOS FATOS e DO DIREITO

- para melhor visualização da matéria, convém resumir brevemente os fatos que deram ensejo ao suposto débito de CSLL;

- em março de 2004, a Requerente sofreu autuação da Secretaria da Receita Federal (atual Receita Federal do Brasil), no montante de R\$ 1.235.142,41 a título de CSLL, compostos da seguinte forma:

a) parcela de provisões não dedutíveis não adicionadas no valor de R\$ 10.669,66 (ano-calendário 2002);

b) parcela relativa a 1/3 da COFINS compensada com a CSLL devida no valor de R\$ 138.778,06 (ano-calendário 1999);

c) multas isoladas pelo não recolhimento das parcelas mensais estimadas (anos-calendário 1999 a 2001), no valor de R\$ 871.418,24.

- a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador-BA, por intermédio do Despacho nº 158 da 1ª Turma, determinou a realização de diligência para saneamento do processo com o objetivo de definir os valores relativos às bases tributáveis de CSLL no período;

- ao analisar a impugnação, as informações prestadas pela ora Recorrida e a documentação apresentada pela mesma, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA) acolheu em parte as alegações da Recorrida, julgando o Lançamento procedente em parte;

- com base no julgamento supra, o Lançamento foi julgado parcialmente procedente. Sendo assim, foi mantida a cobrança no montante de R\$ 10.624,68 a título de CSLL e R\$ 404.055,67 a título de multas isoladas sobre antecipações não recolhidas no período de 1999 a 2002;

- em sendo assim, a ora Recorrida interpôs Recurso Voluntário ao Egrégio Conselho de Contribuintes, que proferiu o brilhante Acórdão nº 1401-000.875, no qual julgou procedente o referido recurso, pois entendeu que inexistia multa isolada em virtude da ausência de imposto a pagar ao final do ano calendário, ou seja, as estimativas mensais do imposto de renda nada mais são do que antecipação do tributo que será devido no final do ano-calendário, pelo que a ausência de seu recolhimento, quando não se encontra tributo a pagar no ajuste anual não enseja a aplicação da multa isolada;

- irresignada com o brilhante Acórdão nº 1401-000.875, a União Federal interpôs o presente Recurso Especial alegando divergência jurisprudencial do referido Acórdão com o entendimento exposto no Acórdão nº 108-06.571, de 20.06.2001 proferido pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes;

- portanto, só resta à Recorrida aguardar o posicionamento dessa Egrégia Câmara, no sentido de negar provimento ao Recurso Especial interposto pela UNIÃO FEDERAL, determinando o arquivamento da Carta de Cobrança em tela por inexistir débito, pois conforme a farta jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, em análise do art. 44 da Lei nº 9.430 (redação original vigente à época), firmou entendimento de que, no caso de ausência de recolhimento do tributo por estimativa após o encerramento do período, "a base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre o devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor" (recurso 160181, de 18/10/2007, recurso nº 157960, de 12/09/2007, recurso nº 158012, de 12/09/2007);

- peço vênica para transcrever a ementa do Acórdão nº 105-17.015, proferido nos autos do Proc. Adm. nº 18.471.001795/2002-62, em sessão realizada 28/05/2008 em caso semelhante ao do processo em epígrafe:

"Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO - APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA - NÃO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA POR ESTIMATIVA - AUSÊNCIA DE LUCRO TRIBUTÁVEL PELA EMPRESA AO FINAL DO ANO CALENDÁRIO RESPECTIVO. IMPOSSIBILIDADE - No caso de não recolhimento do imposto de renda por estimativa e ausência de lucro real anual tributável pela empresa no ano calendário respectivo, deve-se afastar a multa isolada aplicada, porquanto inexistente a base calculada da sanção, posto que incidente sobre a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. Direito intertemporal. Precedentes. Recurso voluntário provido."

- para uma melhor visualização da matéria, vejamos trecho do brilhante voto proferido nos autos do Proc. Adm. nº 18.471.001795/2002-62 no Acórdão nº 105-17.015: [...];

DO PEDIDO

- preliminarmente, requer que seja negado seguimento ao Recurso Especial interposto pela União Federal tendo em vista que o mesmo não cumpriu os requisitos acima citados nos §§ 5º ao 11 do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pois em nenhum momento fez: 1) uma demonstração analítica entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma; 2) não anexou 02 acórdãos paradigmas como determinado pelo § 6º do Regimento Interno; 3) o Recurso Especial NÃO foi instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas;

- desta feita, podemos preliminarmente afirmar que não foi comprovada a divergência nos moldes do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

- por fim, por todo o exposto acima, a ora Recorrida roga a essa Egrégia Câmara que se digne de julgar improvido o Recurso Especial interposto pela UNIÃO FEDERAL uma vez que o mesmo carece de qualquer fundamentação legal, pois conforme amplamente demonstrado acima, bem como em perfeita consonância com a jurisprudência dominante, em análise do art. 44 da Lei nº 9.430 (redação original vigente à época), firmou

Processo nº 13502.000172/2004-14
Acórdão n.º **9101-004.162**

CSRF-T1
Fl. 9

entendimento de que, no caso de ausência de recolhimento do tributo por estimativa após o encerramento do período, "a base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre o devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor" (recurso 160181, de 18/10/2007, recurso nº 157960, de 12/09/2007, recurso nº 158012, de 12/09/2007). Assim, no caso de apuração de prejuízo ou saldo negativo de imposto de renda, afasta-se a multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, abrangendo as seguintes infrações e períodos:

a) no ano-calendário de 2002, foi apurada a falta de adição ao lucro líquido de provisões indedutíveis no valor tributável de R\$ 118.551,99, com exigência da CSLL no valor de R\$ 10.669,66;

b) no ano-calendário de 1999, foi apurada a falta de adição ao lucro líquido antes da CSLL, do valor da CSLL compensada com 1/3 da Contribuição Social sobre o Faturamento – COFINS que teria sido registrada como custo ou despesa, no valor tributável de R\$ 1.254.774,59, com exigência da CSLL no valor de R\$ 138.778,06; e

c) nos anos-calendário de 1999 a 2002, foi apurada a falta de pagamento da Contribuição Social sobre a base estimada, que resultou na aplicação de multas isoladas no valor de R\$ 871.418,24.

A examinar a impugnação da contribuinte, a decisão de primeira instância administrativa cancelou integralmente a infração do item “b” acima, e parte das infrações descritas nos itens “a” e “c”.

Na segunda instância administrativa, a contribuinte, mediante apresentação de recurso voluntário, continuou questionando o que remanesceu da infração do item “c” - multa isolada sobre estimativas não pagas referentes aos anos de 1999 a 2002.

O voto que orientou a decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido) destacou que “a presente autuação refere-se apenas e tão somente à aplicação da multa isolada, por ausência de recolhimento das estimativas mensais no imposto de renda anual, sendo que, ao final do ano calendário, não se apurou saldo de imposto a pagar pelo contribuinte, posto que as antecipações foram suficientes para liquidar o tributo devido no ajuste ao final do ano calendário.”

E a decisão foi no sentido de que a ausência de recolhimento de estimativas, quando não se encontra tributo a pagar no ajuste anual, não enseja a aplicação da multa isolada.

Em seu recurso especial, a PGFN procura restabelecer a multa isolada.

A contribuinte suscita, em sede de contrarrazões, três preliminares de não conhecimento do recurso especial, mas elas são improcedentes.

Em primeiro lugar, o recurso especial da PGFN apresenta a transcrição integral da ementa do Acórdão paradigma nº 108-06.571, e a cópia do inteiro teor dessa decisão também foi juntada aos autos.

Outro aspecto a ser destacado é que a exigência em relação à demonstração analítica da divergência depende da complexidade da situação, variando caso a caso, e que a norma regimental (RICARF) não demanda nenhuma forma específica para a comprovação analítica da divergência, por exemplo, que os julgados sejam transcritos lado a lado, na forma de uma tabela, ou algo semelhante.

Nada impede que a divergência em pauta, cuja percepção não demanda tão grande esforço, seja demonstrada pelo simples confronto das ementas dos julgados.

Finalmente, a contribuinte incorreu em grande equívoco ao entender que a regra regimental impõe um número mínimo de paradigmas por matéria.

Segundo ela, a PGFN não anexou 02 acórdãos paradigmas, como seria determinado pelo Regimento Interno do CARF.

Mas o que a regra regimental estabelece é que o recorrente deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria; e que na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais (RICARF, art. 67, §§ 6º e 7º).

Não há nenhuma regra impondo um número mínimo de paradigmas por matéria. O que a regra estabelece é justamente o contrário, ou seja, de que vão ser examinados até dois paradigmas (no máximo dois), para os casos em que o recorrente apresentar uma quantidade maior que essa.

Rejeito, portanto, as três preliminares de não conhecimento do recurso.

Quanto ao mérito, vê-se que a interpretação adotada pelo acórdão recorrido é no sentido de que se não há tributo a ser exigido no ajuste, também não há razão para exigir estimativas mensais, e nem para aplicar multa isolada pela falta de seu recolhimento.

Esta 1ª Turma da CSRF já examinou esse tipo de situação, quando exarou o Acórdão nº 9101-002.604, na sessão realizada em 15/03/2017. Aquele julgado também analisou exigência de multa isolada relativamente a períodos anteriores a 2007 (anteriores à vigência da Lei nº 11.488/2007), em que não houve a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício. E tratou de anos-calendário em que o contribuinte ou não tinha apurado tributo a pagar no final do ano, ou tinha apurado prejuízo fiscal, ou tinha apurado tributo no ajuste em valor inferior ao montante das estimativas que seriam devidas ao longo do ano.

Vale transcrever trechos do voto do Conselheiro André Mendes de Moura que orientou a referida decisão, e também declaração de voto por mim apresentada naquela ocasião:

Acórdão nº 9101-002.604

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1999, 2000, 2001

APLICABILIDADE DE SÚMULAS. IDENTIDADE ENTRE FATOS.

A aplicação de entendimento sumular só pode se consumir caso os fatos da autuação fiscal guardem similitude com os fatos dos acórdãos

paradigmas. Diante de suportes fáticos diferentes, não há que se falar em aplicação de súmula.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PRAZO.

A sanção imposta pelo descumprimento da apuração e pagamento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. O lançamento, sendo de ofício, submete-se a limitador temporal estabelecido por regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, não havendo óbice que se seja efetuado após encerramento do ano-calendário.

[...]

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

[...]

Mérito.

A matéria devolvida trata da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, no decorrer dos anos-calendário de 1997, 1999, 2000 e 2001, conforme relato da autoridade fiscal (efls. 57/58):

[...]

A multa isolada, após ter sido mantida na decisão de primeira instância, foi mantida parcialmente pela decisão recorrida. Para os anos-calendário de 1997, foi afastada integralmente, porque não se apurou tributo a pagar ao final do ano-calendário. Para o ano-calendário de 1999, também foi afastada a autuação porque se apurou prejuízo fiscal em 31 de dezembro. Para os anos-calendário de 2000 e 2001, a decisão recorrida manteve a autuação fiscal até o limite apurado de IRPJ a pagar, pautando-se nas seguintes conclusões (e-fls. 3223/3225):

[...]

Tomando-se por base todo o exposto até o momento, entendo que não há reparos a fazer na autuação fiscal, sendo necessário apenas tecer considerações complementares.

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)***

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma opção do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a **tributação com base no lucro real** poderá optar pelo **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

*Art. 35. A **pessoa jurídica** poderá **suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação à época dos fatos geradores):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica** sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, **na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal** ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

Registre-se que o percentual da multa isolada sobre estimativa mensal não recolhida, foi alterado de 75% para 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007.

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

A sanção expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal.

E se trata de multa, gênero, isolada, espécie, a ser lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN. Pode sim ser efetuado lançamento após o ano-calendário, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

Nesse contexto, não obstante as substanciais argumentações da decisão recorrida, entendo que, no caso concreto, não há base legal para se afastar a multa isolada para o ano-calendário de 1997 porque a contribuinte,

ao final do ano-calendário, não apurou lucro, e para o ano-calendário de 1999 porque a contribuinte não apurou tributo a pagar. Tampouco carece de base legal limitar a aplicação de multa isolada ao valor de imposto apurado ao final do ano-calendário, como ocorreu para os anos-calendário de 2000 e 2001.

Consumar-se-ia situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária.

Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Como acolher conduta de contribuinte que ignorou a legislação tributária vigente, e se considerou apto a receber um tratamento especial, diferente das demais pessoas jurídicas que cumpriram com suas obrigações?

Não se trata de legalidade por legalidade. O sistema jurídico-tributário deve ser respeitado, assim como os contribuintes que seguem suas determinações.

Não se deve fomentar lacunas para se ignorar a lógica do sistema, para conceder tratamentos vantajosos para condutas lesivas, em afronta à proporcionalidade e razoabilidade.

Correto, portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a aplicação da multa isolada no percentual de 50%.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

A presente declaração de voto se faz necessária tendo em vista que, em relação à matéria objeto do recurso especial ora sob exame, passo a adotar entendimento distinto daquele por mim acolhido no âmbito de alguns antigos acórdãos.

A matéria trazida à apreciação desta 1ª Turma diz respeito à divergência interpretativa quanto à exigência de multa isolada imposta pela autoridade fiscal por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ devidas.

Inicialmente considero importante registrar que, conforme bem enfatizado pelo Relator, no presente caso a multa isolada foi imposta sobre os valores das estimativas já declaradas pelo sujeito passivo, não

alcançando os valores referentes às provisões não autorizadas, objeto de lançamento de ofício para exigência de IRPJ e CSLL. Noutras palavras, não houve aqui exigência concomitante entre a multa isolada imposta por falta de pagamento de estimativas de IRPJ, e a multa de ofício imposta por falta de pagamento do IRPJ devido ao final dos respectivos anos-calendário, razão pela qual também não se aplica aqui o disposto na Súmula CARF nº 105.

Pois bem, no caso a Turma recorrida afastou integralmente a multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ devidas ao longo dos anos de 1997 e 1999, e parcialmente a multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ devidas no decorrer dos anos de 2000 e 2001.

Relativamente aos períodos objeto da presente autuação, acima mencionados, a referida multa isolada encontra previsão legal no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, o qual faz remissão ao art. 2º da mesma Lei, também na redação original, ambos a seguir transcritos:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(...)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; (g.n.)

(...)

Pelo exame do acórdão recorrido é possível resumir da seguinte maneira a interpretação que a Turma emprestou às normas acima reproduzidas:

a) a multa isolada deve ser aplicada em caso de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e/ou CSLL devidas ao longo do ano-calendário;

b) todavia, encerrado o ano-calendário, o valor total da multa isolada está limitado a 50% (percentual previsto na MP 351/2007, aplicado retroativamente) do valor do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do mesmo ano;

c) como corolário da afirmativa acima, encerrado o ano-calendário com apuração de prejuízo fiscal e/ou base negativa da CSLL, incabível a imposição de multa isolada pois inexistentes IRPJ e/ou CSLL devidos ao final do ano;

d) entretanto, a multa isolada poderá ser imposta sem observância do afirmado nos itens "b" e "c", desde que o lançamento seja realizado antes de encerrado o respectivo ano-calendário.

Bem, como se verá a seguir, das quatro afirmações acima apenas aquela contida no item "a" é correta. As outras três ("b", "c" e "d") são incorretas.

Da fato, a construção interpretativa levada a efeito pela Turma recorrida para chegar às conclusões contidas nos itens "b" e "c" retro parte do disposto no *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 segundo o qual as multas ali previstas (isoladas ou não) só podem incidir sobre o valor do "tributo ou contribuição".

E como a Turma recorrida entendeu que as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não são "tributo ou contribuição", concluiu que a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, não poderia incidir sobre o valor daquelas estimativas. A multa, assim, incidiria sobre um valor equivalente ao da estimativa mensal, desde que tal valor não ultrapassasse o valor do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do ano-calendário (afirmativa "b"). E acaso apurado prejuízo fiscal e/ou base negativa da CSLL, a multa isolada sequer poderia ser exigida, pois inexistentes IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário (afirmativa "c").

Ocorre que, embora sob o ponto de vista científico até seja possível considerar-se correta a premissa de que as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não são "tributo ou contribuição" (e não estou afirmando aqui que são, ou que não são), o fato iniludível é que a própria Lei nº 9.430/96, ao se referir àquelas estimativas mensais, expressamente às denominou de "imposto" ou "contribuição" mensais, com vistas a distingui-las do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. Vejamos novamente o que estabelece o art. 2º:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§

1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (g.n.)

(...)

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (g.n.)

Como dito, a norma acima textualmente denomina as estimativas mensais de IRPJ como "imposto". E não é só. Outras normas da mesma Lei, ao se referirem às estimativas mensais de IRPJ previstas no art. 2º, expressamente às denominam de "imposto", senão vejamos:

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. (g.n.)

(...)

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir. (g.n.)

(...)

Quanto às estimativas mensais de CSLL, o art. 30 da Lei nº 9.430/96 textualmente denomina as estimativas mensais de CSLL como "contribuição social sobre o lucro líquido". Vejamos:

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior. (g.n.)

(...)

Ora, se a própria Lei nº 9.430/96, em diversos de seus artigos, expressamente conferiu às estimativas mensais de IRPJ e CSLL a denominação de "imposto" ou "contribuição", a Turma recorrida jamais poderia interpretar as expressões "imposto de renda", "contribuição social sobre o lucro líquido" e apurados "na forma do art. 2º", todas contidas no art. 44, § 1º, IV daquela Lei, como se tais expressões se referissem ao IRPJ e à CSLL devidos ao final do ano-calendário, e não às próprias estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Essa premissa inicial equivocada, de que ao empregar as expressões "imposto de renda" e "contribuição social sobre o lucro líquido" o art. 44, § 1º, IV não poderia estar se referindo às estimativas mensais, mas sim ao IRPJ e à CSLL devidos final do ano, causou grande dificuldade à Turma recorrida para interpretar a parte final daquela mesma norma, à qual estabelece que a multa isolada é exigida "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Foi a partir da dificuldade da Turma recorrida em compatibilizar essa (equivocada) premissa inicial com a parte final da norma que surgiu a "interpretação", descrita na afirmativa "d" retro, segundo à qual na hipótese de a autuação ser realizada no decorrer do próprio ano-calendário (e só nessa hipótese) a multa isolada poderá incidir sobre o valor das estimativas mensais, sem qualquer limitação aos valores do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano, já que no decorrer do ano-calendário a fiscalização não poderia saber qual o valor de IRPJ ou CSLL seriam devidos ao final do ano, se é que algum valor seria devido.

Ocorre que essa imaginativa "interpretação" do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 levou à Turma recorrida a violar a sua própria premissa inicial, que tanto lhe era cara. De fato, veja que a premissa inicial da Turma (a multa isolada não pode incidir sobre o valor da estimativa mensal, pois esta não é tributo ou contribuição) colide frontalmente com a afirmativa "d" (a multa isolada incide sobre a estimativa mensal, desde que a autuação seja realizada ao longo do ano calendário respectivo).

Ora, o fato de a autuação ser realizada no decorrer do ano-calendário nada pode dizer sobre a natureza do valor sobre o qual incide a multa isolada (se sobre o valor das estimativas ou sobre o valor do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano).

Em verdade, como sugerido antes, a correta interpretação do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 deve levar em consideração o fato de que essa Lei, em diversos momentos, denominou as estimativas mensais de IRPJ e CSLL como "imposto" ou "contribuição". E ainda que seja possível afirmar-se que essa denominação não seja cientificamente correta (e, novamente, não acolho nem afastar aqui essa proposição), o fato é que, como essa denominação foi empregada ao longo do texto legal, não haveria razão para o intérprete deixar de considerá-la justamente ao examinar a multa isolada de que trata o art. 44.

Some-se a isso o fato de que, ao empregar-se a denominação legal (estimativa mensal como "imposto" ou "contribuição"), a interpretação do art. 44 torna-se linguisticamente muito mais fluida (ao contrário do esforço interpretativo hercúleo empreendido pela Turma recorrida), além de consentânea com a finalidade da multa isolada, que é de reprimir a falta dos pagamentos mensais por estimativa.

Tendo em vista o exposto, voto por manter integralmente as exigências das multas isoladas por falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ verificada ao longo dos anos de 1997, 1999, 2000 e 2001.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Adoto os mesmos fundamentos acima transcritos, para dizer que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002 não fica prejudicada pelo fato de não haver exigência da CSLL em relação ao ajuste anual desses períodos.

Finalmente, cabe registrar que o recurso voluntário continha vários argumentos em relação à quitação das estimativas faltantes (sobre as quais recaiu a multa isolada), no sentido de que elas teriam sim sido quitadas por pagamentos e compensações, mas a análise desses argumentos restou prejudicada em razão do que foi decidido na segunda instância.

O voto do relator do acórdão recorrido chegou a adentrar nessas outras questões, mas como ele ficou vencido, suas considerações foram excluídas pelo colegiado e, portanto, não produziram efeito.

Também é importante mencionar que o voto que orientou o acórdão recorrido partiu da premissa de que "a presente autuação refere-se apenas e tão somente à aplicação da multa isolada, por ausência de recolhimento das estimativas mensais", sem atentar para o fato de que houve sim lançamento de CSLL em relação aos ajustes anuais de 1999 e 2002.

Por conta disso, não foi verificado se a multa isolada por falta de estimativas e a multa de ofício sobre o tributo no ajuste tem o mesmo suporte fático, especialmente em relação a 2002, uma vez que foi mantida parte da CSLL lançada para esse período. A questão é relevante, porque pode envolver a concomitância de multas (caso em que seria aplicável a Súmula CARF nº 105).

Uma vez decidido que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não fica prejudicada pelo fato de não haver exigência da CSLL em relação ao ajuste anual dos citados períodos, o que implica no afastamento do fundamento do acórdão recorrido, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das alegações cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso especial da PGFN, para afastar o fundamento pelo qual o acórdão recorrido cancelou a multa isolada, determinando que os autos sejam devolvidos à Turma Ordinária para o exame das demais alegações suscitadas no recurso voluntário e não apreciadas naquela fase processual em razão do que lá foi decidido.

Em síntese, voto por conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, com retorno dos autos ao colegiado de origem.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo